

第三节 标准成本控制与分析

（四）固定制造费用成本差异的计算分析

固定制造费用在一定的范围内是固定的，由于生产量的不足，会造成生产能力的“浪费”，所以在分析的时候需要考虑实际产量和生产能力的差距问题。

公式：

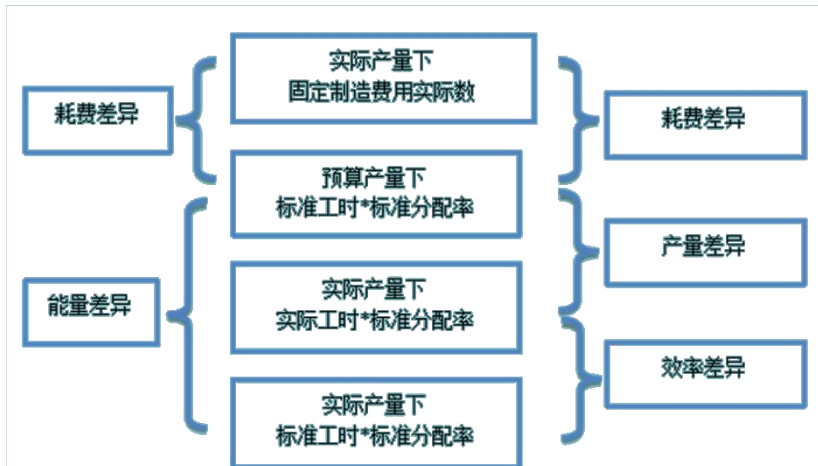
固定制造费用项目成本差异

=固定制造费用项目实际成本-固定制造费用项目标准成本

=实际工时*实际分配率-标准工时*标准分配率

标准分配率=固定制造费用标准成本总额（预算总额）/预算总工时

【提示】由于固定制造费用相对固定，实际产量与预算产量的差异会对单位产品所应承担的固定制造费用产生影响，所以固定制造费用成本差异的分析有其特殊性，分为两差异分析法和三差异分析法。



【例题】A 产品固定制造费用标准分配率为 12 元/小时，工时标准为 1.5 小时/件。假定企业 A 产品预算产量为 10400 件，实际生产 A 产品 8000 件，用工 10000 小时，实际发生固定制造费用 190000 元。

固定制造费用的成本差异（两差异分析）计算如下：

固定制造费用成本差异=190000-8000×1.5×12=46000（元）（超支）

其中：耗费差异=190000-10400×1.5×12=2800（元）（超支）

能量差异=（10400×1.5-8000×1.5）×12=43200（元）（超支）

通过以上计算可以看出，该企业 A 产品固定制造费用超支 46000 元，主要是由于生产能力不足，实际产量小于预算产量所致。

固定制造费用的成本差异（三差异分析）计算如下：

固定制造费用成本差异=190000-8000×1.5×12=46000（元）（超支）

其中：耗费差异=190000-10400×1.5×12=2800（元）（超支）

产量差异=（10400×1.5-10000）×12=67200（元）（超支）

效率差异=（10000-8000×1.5）×12=-24000（元）（节约）

通过上述计算可以看出，采用三差异分析法，能够更好的说明生产能力利用程度和生产效率高低所导致的成本差异情况，便于分清责任。

【多选题】（2019 年）在标准成本差异的计算中，下列成本差异属于价格差异的有（ ）。

- A. 直接人工工资率差异
- B. 变动制造费用耗费差异
- C. 固定制造费用能量差异
- D. 变动制造费用效率差异

答案：AB

解析：直接人工工资率差异、变动制造费用耗费差异是价格差异，变动制造费用效率差异是用量差异。固定制造费用成本差异不区分为用量差异或者价格差异。

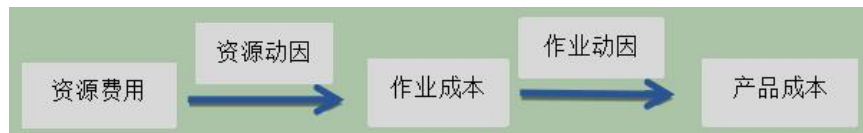
第四节 作业成本与责任成本

【知识点 1】作业成本

（一）作业成本法的概念

作业成本法不仅是一种成本计算方法，更是成本计算与成本管理的有机结合。作业成本法以“作业消耗资源、产出消耗作业”为原则，按照资源动因将资源费用追溯或分配至各项作业，计算出作业成本；然后再根据作业动因，将作业成本追溯或分配至各成本对象，最终完成成本计算的过程。

流程图：



相关概念阐述

1. 资源费用。资源费用是指企业在一定期间内开展经济活动所发生的各项资源耗费，包括有形资源耗费、无形资源耗费、人力资源耗费以及其他各种税费支出等。

2. 作业。作业是指企业基于特定目的重复执行的任务或活动，是连接资源和成本对象的桥梁。

特征：作业是投入产出因果联动的实体；作业贯穿产品**生产经营的全过程**，从产品设计、原材料采购、生产加工，直至产品的发运销售。在这一过程中，每个环节、每道工序都可以视为一项作业；作业应当可量化。

按消耗对象不同，作业可分为：

- （1）主要作业：被产品、服务或顾客等**最终成本对象**消耗的作业；
- （2）次要作业：被原材料、主要作业等介于**中间地位的成本对象**消耗的作业。

3. 成本对象。成本对象是指企业追溯或分配资源费用、计算成本的对象物。

4. 成本动因。成本动因亦称成本驱动因素，是指诱导成本发生的原因，是成本对象与其直接关联的作业和最终关联的资源之间的中介。

按其在资源流动中所处的位置和作用，成本动因可分为资源动因和作业动因。

（1）**资源动因：**引起**作业成本变动**的驱动因素，反映作业量与耗费之间的因果关系，用于计量各项作业对资源的耗用，是将**资源费用**分配给各有关作业的依据；

（2）**作业动因：**引起**产品成本变动**的驱动因素，反映产品产量与作业成本之间的因果关系，用于计量各种产品对作业耗用的情况，是将**作业成本**分配给各种产品的基础，也是沟通资源消耗与最终产出的中介。

5. 作业中心。作业中心，又称成本库，是指构成一个业务过程的相互联系的作业集合，用来汇集业务过程及其产出的成本。

【判断题】（2020 年）在作业成本法下，一个作业中心只能包括一种作业。（ ）

答案：×

解析：作业中心是指构成一个业务过程的相互联系的作业集合，用来汇集业务过程及其产出的成本。

【单选题】（2020 年）作业成本法下，产品成本计算的基本程序可以表示为（ ）。

- A. 资源—作业—产品
- B. 作业—部门—产品
- C. 资源—部门—产品
- D. 资源—产品

答案：A

解析：作业成本法基于资源耗用的因果关系进行成本分配：根据作业活动耗用资源的情况，将资源耗费分配给作业；再依照成本对象消耗作业的情况，把作业成本分配给成本对象。

（二）作业成本法的应用程序

1. 资源识别及资源费用的确认和计量

资源识别及资源费用的确认和计量，是指识别出企业拥有或控制的所有资源，遵循相关会计制度的规定，合理选择会计政策，确认和计量全部资源费用，编制资源费用清单，为资源费用的追溯或分配奠定基础。

2. 成本对象选择

企业应将当期所有的资源费用，遵循因果关系和受益原则，根据资源动因和作业动因，分项目由作业追溯或分配至相关的成本对象，确定成本对象的成本。

3. 作业认定

作业认定，是指企业识别由间接或辅助资源执行的作业集，确认每一项作业完成的工作以及执行该作业所耗费的资源费用，并据以编制作业清单的过程。作业认定的具体方法有调查表法和座谈法。

作业认定有以下两种形式：1. 根据生产流程，自上而下分解；2. 通过与部门负责人和一般员工交流，自下而上确定他们的工作，并逐一确定各项作业。

4. 作业中心设计

作业中心设计，是指企业将认定的所有作业按照一定的标准进行分类，形成不同的作业中心，作为资源费用的追溯或分配的对象的过程。企业可以按照受益对象、层次和重要性，将作业分为以下五类，并分别设计相应的作业中心：

作业中心类型	特点	例子
产量级作业	明确地为个别产品（或服务）实施的、使单个产品（或服务）受益的作业，其数量与产品（或服务）的数量成正比例变动	产品加工、对每件产品进行检验等
批别级作业	为一组（或一批）产品（或服务）实施的、使该组（该批）产品（或服务）受益的作业，其数量与产品（或服务）的批量数成正比变动	设备调试、生产准备等
品种级作业	为生产和销售某种产品（或服务）实施的、使该种产品（或服务）的每个单位都受益的作业，其数量与品种的多少成正比例变动	新产品设计、现有产品质量与功能改进、生产流程监控、工艺变换需要的流程设计、产品广告等
顾客级作业	为服务特定客户所实施的作业，其本身与产品（或服务）数量独立	向个别客户提供的技术支持活动、咨询活动、独特包装等
设施级作业	为提供生产产品（或服务）的基本能力而实施的作业，使所有产品（或服务）都受益，但与产量或销量无关	管理作业、针对企业整体的广告活动等

【单选题】（2023 年）对于一家制造企业而言，在作业成本法下，下列作业中属于产量级作业的是（ ）

A. 设备调试

B. 产品广告

C. 生产流程监控

D. 产品加工

答案：D

解析：产量级作业是指明确地为个别产品（或服务）实施的、使单个产品（或服务）受益的作业。该类作业的数量与产品（或服务）的数量呈正比例变动。包括产品加工、检验等。选项 A 属于批别级作业，选项 B、C 属于品种级作业

5. 资源动因选择与计量

资源动因选择与计量为将各项资源费用归集到作业中心提供依据

例如电力资源可以选择“消耗的电力度数”作为资源动因。然后，根据各项作业所消耗的资源动因数，将各资源库的价值分配到各作业中心。如：“产品质量检验”作业消耗了 1000 度电，而每度电的成本为 0.55 元。那么，“产品质量检验”作业中所含的“电力成本”为 550 元。

当然，该项作业还会消耗其他资源，将该作业所消耗的所有资源的价值，按照相应的资源动因，分别分配到该作业中心，汇总后就会得到该作业的作业成本。

6. 作业成本汇集

企业根据资源耗用与作业之间的因果关系，将所有的资源费用直接追溯或按资源动因分配至各作业中心，计算各作业总成本的过程。

7. 作业动因选择与计量

作业动因是引起作业耗用的成本动因，反映了作业耗用与最终产出的因果关系，是将作业成本分配到流程、

产品、分销渠道、客户等成本对象的依据。

交易动因	用 执行频率或次数 计量的动因成本，包括接受或发出订单数、处理数据等。 每次 执行所需要的资源数量相同或接近
持续时间动因	用 执行时间 计量的成本动因，包括产品安装时间、检查小时等。每次执行所需要的时间存在显著的不同
强度动因	不易按照频率、次数或执行时间进行分配而需要直接衡量 每次执行所需资源 的动因，包括特别复杂产品的安装、质量检验等。作业的执行比较特殊或复杂

8. 作业成本分配

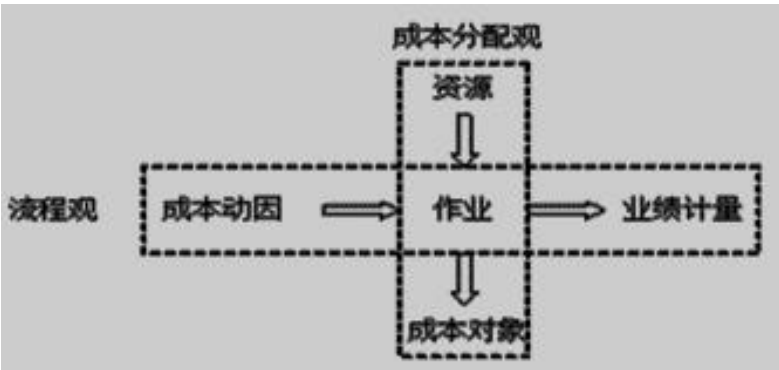
指企业将各作业中心的作业成本按作业动因分配至产品等成本对象，并结合直接追溯的资源费用，计算出各成本对象的总成本和单位成本的过程。

作业成本分配一般按照两步骤进行

- （1）分配次要作业成本至主要作业，计算主要作业的总成本和单位成本，
- （2）分配主要作业成本至成本对象，计算各成本对象的总成本和单位成本。

（三）作业成本管理

作业成本管理是基于作业成本法，以提高客户价值、增加企业利润为目的，基于作业成本法的新型集中化管理方法。作业成本管理包含两个维度的含义：成本分配观和流程观。



成本分配观	说明成本对象引起作业需求，而作业需求又引起资源的需求；成本分配是从资源到作业，再从作业到成本对象，这一流程是作业成本计算的核心
流程观	提供引起作业的原因（成本动因）以及作业完成情况（业绩计量）的信息；关注的是确认作业成本的根源、评价已经完成的工作和已实现的结果，企业利用这些信息，可以改进作业链，提高从外部顾客获得的价值

流程价值分析关心的是作业的责任，包括成本动因分析、作业分析和业绩考核三个部分。

其基本思想是：以作业来识别资源，将作业分为增值作业和非增值作业，并把作业和流程联系起来，确认流程的成本动因，计量流程的业绩，从而促进流程的持续改进。

1. 成本动因分析

要进行作业成本管理，必须找出导致作业成本发生的动因。每项作业都有投入和产出，作业投入是为取得产出而由作业消耗的资源，作业产出是一项作业的结果或产品。但**产出量指标不一定是作业成本发生的根本原因**。

【例如】原料搬运，搬运到指定地点的材料数量是该作业的产出量，也可以称为作业动因。但原料搬运作业产生的根本原因，可能是车间布局不合理，而不仅仅是有材料需要搬运。

2. 作业分析

作业分析的主要目的是认识企业的作业过程，以便从中发现持续改善的机会及途径。分析和评价作业、改进作业和消除非增值作业构成了流程价值分析与管理的基本内容。

按照对顾客价值的贡献，作业分为增值作业和非增值作业。

增值作业	顾客 认为可以增加其购买的产品或服务的有用性，有必要保留在企业中的作业，需 同时满足 三个条件： （1）该作业 导致了状态的变化 ； （2）该状态的变化 不能由其他作业来完成 ； （3）该作业 使其他作业得以进行
------	--

非增值作业	即便消除也不会影响产品对顾客服务的潜能， 不必要的或可消除的 作业
-------	--

【多选题】（2023 年）基于作业成本法判定一项作业为增值作业，必须同时满足的条件有（ ）。

- A. 该作业为重复作业
- B. 该作业导致的状态变化不能由其他作业完成
- C. 该作业导致了状态的改变
- D. 该作业使得其他作业得以运行

答案：BCD

解析：一项作业必须同时满足下列三个条件才可断定为增值作业：（1）该作业导致了状态的改变。（2）该状态的变化不能由其他作业来完成。（3）该作业使其他作业得以运行

【单选题】（2020 年）在作业成本法下，划分增值作业与非增值作业的主要依据是（ ）。

- A. 是否有助于提升企业技能
- B. 是否有助于增加产品功能
- C. 是否有助于增加顾客价值
- D. 是否有助于提高产品质量

答案：C

解析：作业根据对顾客价值的贡献分为增值作业和非增值作业。

【多选题】下列作业中属于非增值作业的有（ ）。

- A. 检验作业
- B. 次品返工作业
- C. 印刷厂的装订作业
- D. 裁缝厂的裁剪作业

答案：AB

解析：非增值作业是指即便消除也不会影响产品对顾客服务的潜能，不必要的或可消除的作业。检验作业，只能说明产品是否符合标准，而不能改变其形态，属于非增值作业；次品返工作业是重复作业，在其之前的加工作业本就应提供符合标准的产品。因此，也属于非增值作业，所以本题答案为选项 AB。

增值成本即是那些以**完美效率**执行**增值作业**所发生的成本，或者说，是高效增值作业产生的成本。而那些**增值作业中因为低效率所发生的成本则属于非增值成本**。

区分了增值成本与非增值成本之后，企业要尽量消除或减少非增值成本，最大化利用增值作业，以减少不必要的耗费，提升经营效率。作业成本管理中进行成本节约的途径有以下四种：



作业消除	消除非增值作业或不必要的作业，降低非增值成本
作业选择	对所有能够达到同样目的的不同作业，选取其中最佳的方案
作业减少	以不断改进的方式降低作业消耗的资源或时间
作业共享	利用规模经济来提高增值作业的效率

【判断题】（2023 年）在作业成本管理中，次要作业属于非增值作业，也是企业应避免或消除的作业。（ ）。

答案：x

解析：按消耗对象不同，作业可分为主要作业和次要作业，从作业对企业价值创造的作业看，作业可分为增值作业和非增值作业两大类，后者因与价值增值无关而应被企业避免或消除。因为次要作业和非增值作业是从不同角度划分的，因此次要作业和非增值作业没有必然关系，本题说法错误，

3. 作业业绩考核

实施作业成本管理，其目的在于找出并消除所有非增值作业，提高增值作业的效率，消减非增值成本。若评价作业和流程的执行情况，必须建立业绩指标，可以是财务指标，也可以是非财务指标。

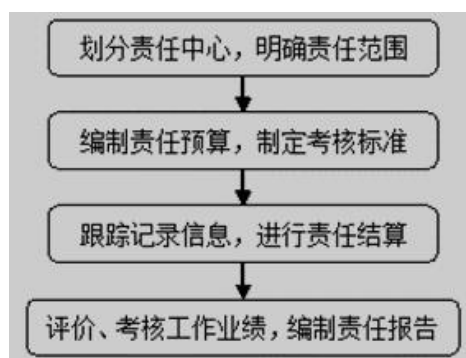
财务指标	主要集中在 增值成本和非增值成本 上，可以提供增值与非增值报告，以及作业成本趋势报告。
非财务指标	主要体现在 效率、质量和时间 三个方面，如投入产出比、次品率和生产周期等。

【知识点 2】责任成本

（一）责任成本管理的含义

责任成本管理，是指将企业内部划分为不同的责任中心，明确责任成本，并根据各责任中心的权、责、利关系来考核其工作业绩的一种成本管理模式。

流程如图所示：



（二）责任中心及其考核

责任中心，是指企业内部独立提供产品（或服务）、资金等的责任主体。按照企业内部责任中心的权责范围以及业务活动的不同特点，责任中心划分为成本中心、利润中心和投资中心三类。

1. 成本中心

成本中心是指有权发生并控制成本的单位，**一般不会产生收入**，通常只计量考核发生的成本，是责任中心中应用最为广泛的一种形式。

特点	（1）成本中心不考核收入，只考核成本
	（2）只对可控成本负责，不负责不可控成本。 可控成本需满足三个条件： 可以预见、可以计量、可以调节和控制 ； 凡不符合上述三个条件的成本都是不可控成本。
	（3）责任成本是成本中心考核和控制的主要内容

考核指标：

预算成本节约额 = 实际产量预算责任成本 - 实际责任成本

预算成本节约率 = 预算成本节约额 / 实际产量预算责任成本

【教材例题 8-20】某企业内部某车间为成本中心，生产甲产品，预算产量 3500 件，预算单位成本 150 元，实际产量 4000 件，实际单位成本 145.5 元，那么，该成本中心的考核指标计算为：

答案：预算成本节约额 = $150 \times 4000 - 145.5 \times 4000 = 18000$ （元）

预算成本节约率 = $18000 / (150 \times 4000) \times 100\% = 3\%$

结果表明，该成本中心的成本节约额为 18000 元，节约率为 3%。

【单选题】（2021 年）责任成本管理中，关于成本中心表述错误的是（ ）。

- A. 责任成本是成本中心考核和控制的主要内容
- B. 成本中心不考核收入，只考核成本
- C. 成本中心需对成本中心的全部成本负责
- D. 成本中心指有权发生并控制成本的单位

答案：C

解析：成本中心只对可控成本负责，不负责不可控成本。选项 C 的表述错误。

2. 利润中心

利润中心是指既能控制成本，又能控制收入和利润的责任单位。要同时对成本、收入以及收入成本差额即利润负责。

利润中心分类	自然利润中心	自然形成的，直接对外提供劳务或销售产品以取得收入
	人为利润中心	人为设定的，通过企业内部各责任中心之间使用内部结算价格结算半成品取得内部销售收入

利润中心采用利润作为考核指标，分为边际贡献、可控边际贡献和部门边际贡献

边际贡献=销售收入总额－变动成本总额	反映了利润中心的盈利能力，但对业绩评价没有太大作用。
可控边际贡献=边际贡献－该中心负责人可控固定成本	也称部门经理边际贡献，是评价利润中心管理者业绩的理想指标。
部门边际贡献=可控边际贡献－该中心负责人不可控固定成本	又称部门毛利。反映了部门为企业利润和弥补与生产能力有关的成本作出的贡献，它更多的用于评价部门业绩而不是利润中心管理者的业绩。

【单选题】（2023 年）某企业有一个利润中心，该中心本期实现销售收入 100 万元，变动成本为 46 万元，该中心负责人可控固定成本为 15 万元，不可控但应由该中心负担的固定成本为 12 万元，该中心的可控边际贡献为（ ）。

- A. 73 万元
- B. 54 万元
- C. 39 万元
- D. 27 万元

答案：C

解析：可控边际贡献=销售收入总额-变动成本总额-该中心负责人可控固定成本=100-46-15=39（万元）

3. 投资中心

投资中心既能控制成本、收入和利润，又能对投入的资金进行控制的责任中心，如事业部、子公司等。对投资中心的业绩进行评价时，不仅要使用利润指标，还需要计算、分析利润与投资的关系，主要有投资收益率和剩余收益等指标。

（1）投资收益率

投资收益率=息税前利润/平均经营资产

平均经营资产=（期初经营资产+期末经营资产）/2

优点	（1）主要说明了投资中心运用公司的每单位资产对公司整体利润贡献的大小 （2）根据现有的会计资料计算，比较客观，可用于部门之间，以及不同行业之间的比较； （3）有利于资产存量的调整，优化资源配置
缺点	会引起短期行为的产生，追求局部利益最大化而损害整体利益最大化目标，导致经理人员为眼前利益而牺牲长远利益，

（2）剩余收益

剩余收益=息税前利润－（平均经营资产×最低投资收益率）

其中，最低投资收益率是根据资本成本来确定的，一般等于或大于资本成本，通常可以采用企业整体的最低期望投资收益率，也可以是企业为该投资中心单独规定的最低投资收益率。

优点	弥补了投资收益率指标会使局部利益与整体利益冲突的不足。
缺点	（1）绝对指标，难以在不同规模的投资中心之间进行业绩比较。 （2）仅反映当期业绩，单纯使用这一指标也会导致投资中心管理者的短期行为。

【教材例题 8-22】某公司的投资收益率如表所示（金额单位：万元）：

投资中心	息税前利润	投资额	投资收益率
------	-------	-----	-------

A	280	2000	14%
B	80	1000	8%
全公司	360	3000	12%

假设 A 投资中心面临一个投资额为 1000 万元的投资机会，可获利润 131 万元，投资收益率为 13.1%，假定公司整体的预期最低投资收益率为 12%。

要求：评价 A 投资中心的这个投资机会。

答案：若 A 投资中心接受该投资，则 A、B 投资中心的相关数据计算如下：

投资中心	息税前利润	投资额	投资收益率
A	$280 + 131 = 411$	$2000 + 1000 = 3000$	13.7%
B	80	1000	8%
全公司	491	4000	12.275%

（1）用投资收益率指标衡量业绩

就全公司而言，接受投资后，A 投资中心来看，接受投资后，投资收益率提高了 0.275%，应接受这一投资。然而，由于 A 投资中心的投资收益率下降了 0.3%，该投资中心可能不会接受这一投资。

（2）用剩余收益指标衡量业绩

A 投资中心接受新投资前的剩余收益 $= 280 - 2000 \times 12\% = 40$ （万元）

A 投资中心接受新投资后的剩余收益 $= 411 - 3000 \times 12\% = 51$ （万元）

以剩余收益作为评价指标，实际上是分析该项投资是否给投资中心带来了更多的超额收入，所以如果用剩余收益来衡量投资中心的业绩，投资后剩余收益增加了 11 万元（51-40），则 A 投资中心应接受这项投资。

【单选题】（2023 年）某公司下属的投资中心有一个投资额为 2000 万元的投资项目，投资收益率为 12.6%，若公司需求最低投资收益率为 12%，则该项目剩余收益为（ ）万元

- A. 252
- B. 12
- C. 240
- D. 0

答案：B

解析：剩余收益 $= 2000 \times (12.6\% - 12\%) = 12$ （万元）。

【多选题】（2023 年）某公司有 X、Y 两个投资中心，本期息税前利润分别为 108000 元、90000 元，平均经营资产分别为 900000 元、600000 元，该公司股东权益的资本成本率为 10%，公司整体的预期最低投资收益率为 8%，下列表述正确的有（ ）。

- A. X 中心的投资收益率为 12%
- B. Y 中心的剩余收益为 30000 元
- C. Y 中心的投资收益率为 15%
- D. X 中心的剩余收益为 36000 元

答案：ACD

解析：剩余收益 $=$ 息税前利润 $-$ 平均经营资产 $\times$ 最低投资收益率，最低投资收益率通常可以采用企业整体的最低期望投资收益率，也可以是企业为该投资中心单独规定的最低投资收益率，而不是该公司股东权益的资本成本率。所以 Y 中心的剩余收益 $= 90000 - 600000 \times 8\% = 42000$ （元），选项 B 错误。

（三）内部转移价格的制定

1. 内部转移价格的定义

内部转移价格是企业内部转移价格的制定和应用方法。企业内部分公司、分厂、车间、分部等责任中心之间相互提供产品（或服务）、资金等内部交易时所采用的计价标准。

2. 内部转移价格的目的和意义

- （1）防止成本转移带来的部门间责任转嫁，使每个责任中心都能作为单独的组织单位进行业绩评价；

(2) 作为一种价格机制引导下级部门采取明智的决策,生产部门据此确定提供产品的数量,购买部门据此确定所需要的产品数量。

3. 内部转移定价分类

(1) **价格型**内部转移价格,以市场价格为基础、由成本和毛利构成。一般适用于内部**利润中心**,适用于所提供的产品(或服务)经常外销且外销比例较大或有外部活跃市场可靠报价的情况。

(2) 成本型内部转移价格,以标准成本等相对稳定的成本数据为基础制定。一般适用于内部成本中心。

【提示 1】内部转移的产品或劳务**没有市价**。

【提示 2】成本型内部转移价格的表现形式包括完全成本、完全成本加成、变动成本以及变动成本加固定制造费用四种形式。

(3) 协商型内部转移价格,通过内部供求双方协商制定的内部转移价格。适用于**分权程度较高**的企业, **上限是市场价,下限是变动成本**。

【多选题】(2023 年)某公司有 M、N 两个利润中心, M 利润中心向 N 利润中心提供劳务,在其他条件不变的情况下,提高劳务内部转移价格所产生的结果有 ()

- A. M 利润中心利润增加
- B. 该公司利润总额增加
- C. N 利润中心利润不变
- D. 该公司利润总额不变

答案: AD

解析: 提高劳务内部转移价格会导致 M 利润中心利润增加, N 利润中心利润减少两者一增一减, 金额相等, 该公司利润总额不变, 选项 A、D 正确,

【单选题】(2019 年)公司采用协商价格作为内部转移价格时, 协商价格的下限一般为 ()。

- A. 完全成本加成
- B. 市场价格
- C. 单位变动成本
- D. 单位完全成本

答案: C

解析: 协商价格的上限是市场价格, 下限则是单位变动成本。

章节总结

